

УДК 340.6:657.24

О.О. Шушко, експерт Науково-дослідного експертно-криміналістичного центру при ГУМВС України в Запорізькій області

ОСОБЛИВОСТІ ДОСЛІДЖЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

Розкрито особливості дослідження бухгалтерських документів, а також значення комплексної почеркознавчої та техніко-криміналістичної експертизи документів під час проведення судово-економічної експертизи.

Ключові слова: судово-економічна експертиза, первинні документи, фіктивні документи, підроблені документи, почеркознавча експертиза.

Раскрыты особенности исследования бухгалтерских документов, а также значение комплексной почерковедческой и технико-криминалистической экспертизы документов при проведении судебно-экономической экспертизы.

The paper presents the particular features of forensic examination of accounting documents and the link between the forensic examination of handwriting and questioned documents and forensic accountancy.

Як відомо, судово-економічна експертиза — це дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських і облікових реєстрів та фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності з метою вирішення широкого кола питань, які виникають під час розслідування економічних злочинів і судового розгляду господарських спорів [1].

Об'єктами судово-економічної експертизи є договори цивільно-правового характеру, первинні документи, бухгалтерські облікові реєстри, фінансова звітність, акти документальних перевірок тощо.

Більшість науковців поняття «документ» прирівнюють до поняття «письмовий доказ». Це пов'язано з оформленням у письмовій формі та закріпленням відомостей про господарську операцію, що є юридичним доказом її провадження.

Згідно із законодавчими та нормативними актами первинний документ — це один із складників бухгалтерського обліку, документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [2]. При цьому під господарською операцією розуміють дію або подію, яка вносить зміни до структури активів і зобов'язань, власного капіталу підприємства.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, на основі якого підприємства зобов'язані складати фінансову звітність [2]. Зазвичай первинні

документи складають під час виконання господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення.

Первинні та зведені облікові документи можна складати на паперових або машинних носіях. У них мають бути такі обов'язкові реквізити:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за виконання господарської операції, і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [2].

Крім обов'язкових реквізитів, первинні документи залежно від характеру господарської операції можуть містити й додаткові реквізити: номер документа, код постачальника та платника, підстави для здійснення операції, дані про документ, що підтверджує особу отримувача (паспорт, довіреність) тощо.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» (далі — Положення) дозволено документувати господарські операції з використанням самостійно виготовлених бланків, які мають містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм [3].

Технологія облікового процесу господарської діяльності є суворо послідовною. Кожну господарську операцію відображають на підставі належно оформлених документів. А отже, такі документи є не лише першим етапом облікового процесу та початком руху облікової інформації, а й способом первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюють безперервне спостереження за ними [4, с. 14].

Інформацію, яку містять взяті на облік первинні документи, систематизують на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом їх подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображають також у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо. Дані аналітичних рахунків мають бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Регістри бухгалтерського обліку мають відображати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища та підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Господарські операції мають відобразитися в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому їх здійснили [2].

Взаємозв'язок первинних документів з іншими складниками бухгалтерському обліку підприємства показано на рис. 1.

На кожному етапі дослідження первинних документів, даних бухгалтерського обліку, звітності підприємства та інших документів експерт перевіряє наявність всіх обов'язкових реквізитів, підписів і печаток, правильність оформлення документів та обґрунтованість відображення бухгалтерських записів (необґрунтованими записами у бухгалтерському обліку є такі, що не підтверджені первинними документами).

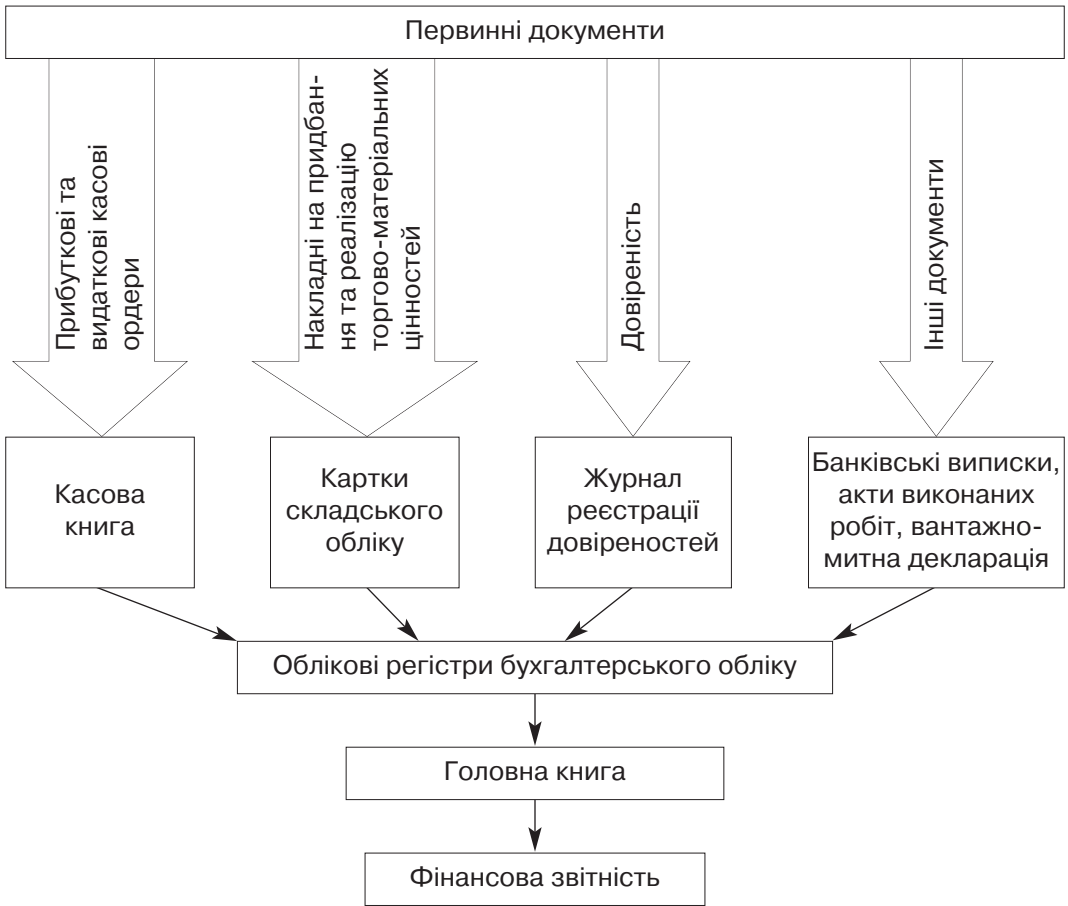


Рис. 1. Складники бухгалтерського обліку

Під час дослідження первинних документів експерт-економіст з'ясовує відповідність їх оформлення законодавчим і нормативним актам (наприклад, чи мала місце безпідставна виплата грошових коштів).

У разі знищення первинних документів або задля підтвердження виконаної операції експерт може провести зустрічну перевірку і порівняти ті самі первинні документи різних підприємств, які мали взаємовідносини.

Дослідження якісно оформлених (таких, що правильно відображають господарські операції) первинних документів дає змогу експертові дійти висновку про документальне підтвердження здійснення господарської операції у разі наявних спорів між підприємствами, у разі несплати податків, при надходженні матеріалів на склад, списанні грошових коштів з каси, придбанні основних засобів тощо.

Проте на практиці, крім правильно оформлених і таких, що правильно відображають господарську операцію, первинних документів, експерт-економіст має справу з недоброякісними первинними документами (що оформлені неякісно), які у свою чергу поділяють на недоброякісні за формою та за змістом відображеної в них операції.

До недоброякісних документів за формою належать неоформлені (або недоформлені) і неправильно оформлені (наприклад, на бланках неустановленої форми) документи.

Згідно з Положенням помилки у первинних документах виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або цифри закреслюють і зверху пишуть правильний текст або цифри. Закреслюють однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлений текст. Виправлення помилки має бути доповнено написом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, які підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення [3].

Документи, які неправильно відображають проведені операції, є підробленими. Їх поділяють на дві групи: фальсифіковані, до яких належать документи, що містять підчищення та інші перекручення (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленим підписом в отриманні грошей тощо), і документи, що містять завідомо неправдиві відомості про характер, обсяг і подробиці виконаної операції (рахунок організації із зазначеними у ньому завищеними цінами або платіжна відомість із завідомо збільшеною сумою заробітної плати, нарахованої та виданої організатору викрадення або його спільникові, тощо) [5, с. 55].

Документи, які містять завідомо неправдиві відомості, поділяють на безтоварні та безгрошові. На практиці такі документи називають «фіктивними» (несправжніми, вигаданими).

Безтоварні — це документи, якими оформлено фіктивний рух товарно-матеріальних цінностей, їх надходження або видачу. Насправді вони або не надходили, або витрачені за іншим призначенням, ніж зазначено в документі, або взагалі залишалися без руху (наприклад, придбання матеріалів за видатковою накладною в одного постачальника, тоді як насправді їх придбано у фізичної особи, що не є платником податку на додану вартість).

Безгрошові документи — це документи, якими оформлено операції з обігу грошових коштів, що насправді не відбулися (наприклад, платіжна вимога приватної особи за виконану нею роботу, що додається до авансового звіту, тоді як насправді роботу не виконано, гроші не виплачено, а привласнено авансоодержувачем, який склав безгрошовий документ) [5, с. 56]. Класифікацію документів за якістю їх оформлення наведено на рис. 2.

З огляду на різноманіття фальсифікації документів викриття економічних злочинів неможливе без проведення комплексної почеркознавчої та технічної експертизи документів.

Почеркознавча експертиза дає змогу ідентифікувати виконавця рукописного тексту (буквених і цифрових записів) та підпису, встановити факт виконання рукопису під впливом певних (природних, штучних) «збиваючих» чинників, у незвичних умовах або в незвичному стані виконавця, навмисно зміненим почерком, з наслідуванням почерку іншої особи.

За допомогою технічної експертизи документів встановлюють факти і способи внесення змін до документів (підчищення, травлення, дописки, переклеювання фотокарток, літер тощо), виявляють залиті, замазані, вицвілі та інші слабо видимі або невидимі тексти (зображення) на різних матеріалах, ідентифікують особу, яка надрукувала машинописний текст, виготовила зображення відтиску печатки, а



Рис. 2. Класифікація документів за якістю їх оформлення

також печатки, штампи, факсиміле тощо за їх відтисками, встановлюють час нанесення відтисків печаток, штампів, дату виготовлення документа тощо [6].

Таким чином, комплексна почеркознавча та технічна експертиза документів дозволяє дійти висновку щодо фальсифікації первинних документів.

Отже, під час проведення судово-економічної експертизи досліджують первинні документи як за формальними ознаками, так і за змістом відображеної операції. За наявності у матеріалах справи недоброякісних (фіктивних) первинних документів враховують висновки комплексної почеркознавчої та технічної експертизи документів.

Список використаної літератури

1. *Понікаров В.Д.* Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / В.Д. Понікаров. — Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. — 232 с.

2. *Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. *Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

4. Камлик М.І. Судова бухгалтерія : підручник / М.І. Камлик. — [2-ге вид., перер. і доп.]. — К. : Атіка, 2001. — 376 с.

5. Фортинский С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза / С.П. Фортинский. — М. : Госюриздат, 1962. — 237 с.

6. Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 за № 705/3145 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page>.